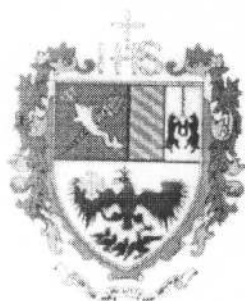


TESIS
3889



USAL
UNIVERSIDAD DEL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE POSTGRADO



MAESTRIA EN TRIBUTACION

Prof. Tutor: Juan Ricardo KERN

UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

TEMA: La tributación en las operaciones internacionales

BELLO, Alberto Marcelo
DNI: 21.599.223

Objeto de la tesis

El objeto de la presente tesis es incursionar en el extenso horizonte que conforma la tributación internacional, aprovechando los conocimientos y experiencias obtenidas en los años precedentes, a los efectos de plantear determinados interrogantes que afectan a nuestra Administración Tributaria, fiscos extranjeros y Organismos Internacionales.

Al respecto, y teniendo en cuenta el amplio espectro que enmarca el estudio de referencia, se ha decidido acotar el campo de investigación, enfocándonos en determinados aspectos fundamentales que afectan a la tributación internacional, como lo son renta mundial, concepto de residencia, doble imposición internacional, exportaciones e importaciones de servicios, precios de transferencia, paraísos fiscales, comercio electrónico y armonización tributaria.

Ha de contemplarse que el índice que acompaña a la presente se ha tomado como hipótesis del proyecto de trabajo, y la introducción que se desarrolla a continuación describe analíticamente la misma, de la cual se desprenden determinadas cuestiones, algunas de las cuales han sido resueltas, mientras que otras han sido planteadas, a los efectos de ser tratadas en foros internacionales, o por colegas que cuenten con los medios necesarios para resolver dichas cuestiones.

De la labor desarrollada se desprenden aspectos oscuros sobre los cuales se ha puesto mayor énfasis, tales como el concepto de residencia, al adoptar las distintas jurisdicciones una diversidad de criterios disímiles que generan doble imposición internacional.

Otro aspecto considerado en el presente trabajo se refiere al criterio de gravabilidad a adoptar en las importaciones y exportaciones de servicios, analizándose pormenorizadamente los antecedentes que existen al respecto, que surgen principalmente por normas emanadas de nuestro organismo fiscal y del Tribunal Fiscal de la Nación.

Mientras tanto, respecto a precios de transferencia abogamos por un régimen sancionatorio específico en dicha materia, que se incorpore a la propia ley del Impuesto a las Ganancias, así como también, tenemos serias dudas respecto a la accesibilidad de información entre administraciones tributarias, y es en este aspecto en el cual deberemos trabajar, proponiendo una solución definitiva al respecto, dando especial atención a los paraísos fiscales.

Respecto al comercio electrónico, nos planteamos la pregunta fundamental de si es posible implementar un sistema de tributación que permita salvaguardar el principio de neutralidad, que no afecte los utilitarios usos que hoy nos brinda el mismo, principalmente a los países subdesarrollados. Para ello, será necesario investigar los avances desarrollados por países que cuenten con mayor experiencia que la nuestra en dicha materia.

En materia de armonización tributaria, nos enfocamos en la búsqueda de estructuras impositivas simétricas a nivel regional, que excedan del ámbito de los convenios de doble imposición internacional, a través de la implementación de políticas internacionales que aboguen por la colaboración recíproca de los estados respecto al intercambio de información, de manera tal que los mismos habrán sus fronteras en la búsqueda desmesurada por erradicar definitivamente la evasión y elusión fiscal.



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Indice

1. OBJETO DE LA TESIS.	2
2. INDICE	4
3. INTRODUCCION.	5
4. RENTA MUNDIAL.	13
5. CONCEPTO DE RESIDENCIA.	16
6. DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.	19
6.1. Métodos Unilaterales.	19
6.2. Métodos Bilaterales.	22
6.3. Métodos Multilaterales.	24
6.4. Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio.	25
6.5. Disposiciones para eliminar la Doble Imposición Internacional.	39
7. EXPORTACIONES E IMPORTACIONES DE SERVICIOS EN EL IVA	42
7.1. Exportación de Servicios en el IVA.	42
7.2. Importación de Servicios en el IVA.	45
7.3. Prestaciones Financieras Internacionales.	48
7.3.1. RG(AFIP) 549/99.	49
7.4. Dictámenes.	51
7.4.1. Dictámen 82/96. DAT. Servicios de Consultoría prestados a una empresa del exterior.	51
7.4.2. Dictámen 119/94. DAT. Representación Judicial de Armadores del Exterior.	52
7.4.3. Dictámen 120/94. DAT. Comisiones por intermediación en servicios de turismo en el exterior.	52
7.4.4. Dictámen 10/09/96. SGAL. Empresa telefónica del exterior que introduce llamadas al país.	53
7.4.5. Dictámen 98/96. DAT. Servicios conexos al transporte internacional. RG(DGI) 3884.	53
7.4.6. Dictámen 34/97. DAT. Reaseguro a aseguradoras del exterior. Exportación de servicios.	55
7.4.7. Dictámen 24/99. DAT. Servicio de asesoramiento jurídico a empresa extranjera.	55
7.5. Jurisprudencia.	57
7.1. Causa Tecnopel S.A. s/apelación IVA. TFN. Comisiones de representantes y enlaces comerciales de exportadores del exterior.	57
8. PRECIOS DE TRANSFERENCIA.	59
8.1. Legislación aplicable en nuestro país.	59
8.2. Evolución del art. 14 de la ley de Imp.a las Ganancias.	62
8.3. Art. 15 de la ley de Precios de Transferencia.	64
8.4. Análisis de la RG(AFIP) 702/99.	70
8.5. RG(AFIP) 1122/01. Nueva reglamentación.	80
9. PARAISOS FISCALES.	87
10. COMERCIO ELECTRONICO.	93
10.1. Conceptualización.	93
10.2. La tributación del comercio electrónico en la argentina y en el mundo.	97
11. ARMONIZACION TRIBUTARIA	101
12. CONCLUSIONES.	105
13. GLOSARIO.	110
14. BIBLIOGRAFIA.	114

Introducción

La globalización de la economía, los recientes procesos de privatización que han traído aparejadas grandes inversiones de capital y la transformación de los principales exportadores de capital en importadores del mismo, han contribuido al reciente desarrollo de los negocios internacionales. Ante este incipiente auge de dichos negocios surge un tema muy en boga en la fiscalidad internacional que se denomina doble imposición internacional, que consiste en la superposición de potestades tributarias en dos o más jurisdicciones fiscales, debido a la aplicación de principios jurisdicciones diferentes.

La ley 24.073 de reforma impositiva (B.O. 14/04/92) introdujo un cambio fundamental en materia de impuesto a la renta, al incorporarse el criterio de renta mundial, que consiste en gravar todas las rentas de los residentes obtenidas en el país y en el exterior, en sustitución del principio de la fuente o de territorialidad que gravaba solamente las rentas obtenidas en el país. Por su parte, se mantiene la aplicación del principio de la fuente para los sujetos no residentes. En consecuencia, al aplicarse distintos criterios de vinculación para atribuir potestades tributarias, se generan problemas de doble imposición internacional, generadas por la superposición de distintas soberanías fiscales.

A efectos de evitar o mitigar la doble imposición internacional, los países deben aplicar distintas medidas que implican renunciar en parte a su soberanía fiscal, con el objetivo de incentivar la inversión de capitales provenientes del exterior, y por su parte, evitar la fuga masiva de capitales, que resulten atraídos por países de baja o nula tributación.

El criterio de renta mundial trae aparejado el concepto de residencia, que ha estado definido precariamente por nuestra ley de impuesto a las ganancias, hasta la sanción de la ley 25063, que definió específicamente a los sujetos residentes en nuestro país. Por su parte, el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la O.C.D.E., define al residente como aquella persona que está sujeta a la legislación de un estado por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo.

Con respecto a la residencia de las sociedades, existen dos enfoques básicos a tener en cuenta, uno de los cuales tiene en cuenta el lugar de constitución de la sociedad, y el otro considera la dirección efectiva, la actividad principal del negocio o la residencia de los accionistas. El primero de los enfoques es adoptado por países como Estados Unidos y México, mientras que el segundo enfoque es adoptado por nuestro país.

Se entiende que existe doble imposición internacional si se presentan concurrentemente las siguientes situaciones:

- » Existencia de dos o más potestades tributarias.
- » Imposición de dos tributos semejantes.
- » Idéntico hecho imponible.
- » Mismo beneficiario de la renta.
- » Mismo período fiscal.

Para evitar o mitigar el efecto del impuesto sobre las rentas o sobre el patrimonio en las actividades de empresas que actúan en más de un estado, la República Argentina ha celebrado numerosos tratados bilaterales, los cuales establecen disposiciones que pueden reducir o eliminar la retención a practicar al beneficiario del exterior. Cada tratado internacional constituye una ley especial aplicable con preminencia sobre la ley general respecto de las situaciones que aquélla contempla y que se verifican en las relaciones de índole tributaria entre dos países contratantes.

En tal sentido, corresponde recordar la jerarquía normativa prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, el cual confiere a los tratados con potencias extranjeras el rango de ley suprema de la Nación, junto con la propia Constitución Nacional y las leyes que dicte el congreso.

Considerando la inexistencia de inconstitucionalidad, las normas de dichos acuerdos prevalecen sobre las contenidas en la legislación nacional respecto de situaciones jurídicas similares. Tal cuestión ha sido plasmada en la actual redacción de nuestra Constitución

Nacional, al disponerse en su artículo 75, inciso 22, que los tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales tienen jerarquía superior a las leyes.

Para que un convenio se encuentre vigente, es necesario que haya sido aprobado por vía legal, es decir que exista una ley que los reconozca expresamente. Sin perjuicio de ello, la ley de procedimiento tributario faculta al poder ejecutivo a disponer la aplicación provisoria de los convenios firmados con otro país, a fin de evitar la doble imposición internacional hasta que los mismos entren en vigor.

Con respecto al ámbito tributario abarcado por esta clase de convenios internacionales, prevalecen netamente los que se refieren al impuesto sobre la renta, y entre éstos los hay de alcance:

» Restringido: principalmente atinentes a la recíproca exención de aquel impuesto con respecto a las rentas obtenidas por empresas que llevan a cabo actividades determinadas entre ambos países contratantes.

» Amplio: es decir referidos a diferentes tipos de rentas, obtenidas por toda clase de sujetos (personas físicas o jurídicas).

En general, los tratados internacionales contienen tratamientos especiales para determinados beneficios, tales como dividendos, intereses, regalías, etc.

Los convenios suelen establecer tasa máximas de imposición que no pueden verse excedidas. En ciertos casos, dichas tasas no resultan de mayor conveniencia para los contribuyentes, atento a que la legislación vigente prevé una imposición menor.

Para evitar o paliar la doble imposición internacional existen diversos métodos de carácter unilaterales, bilaterales o multilaterales.

Con respecto a la evolución de los servicios internacionales en la legislación del impuesto al valor agregado en la República Argentina, los mismos comienzan a incursionar en el año 1990, mientras que en las prestaciones financieras, a partir de julio de 1992.

Un análisis más depurado de nuestra legislación nos retrotrae a la primera ley del impuesto al valor agregado (ley 26.631/73), la cual gravaba a determinadas locaciones o prestaciones de servicios, que se encontraban enumeradas en una planilla anexa al artículo 3º, que contenía 20 incisos, y por consiguiente, todos aquellos servicios no contemplados en dicha planilla quedaban excluidos del gravamen. Con la ley 23.871, con vigencia a partir del 01/12/90 se sustituyó la referida planilla, por una lista de servicios gravados en el artículo 3º), inciso e) de la ley, la cual coincidía con la planilla anterior.

Luego, se agregó la cláusula de cierre incluida en el apartado 21, del artículo 3º), inciso e), por el cual se gravaban las restantes locaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia. A partir de dicha generalización de los servicios gravados del 01/12/90, toda prestación que no se encuentre expresamente excluida o exenta, queda sujeta al impuesto al valor agregado. Actualmente, dicho impuesto tiene una base generalizada, ya que su objeto comprende casi la totalidad de los hechos imponibles, con pocas excepciones.

El concepto de exportación de servicios surge con la sanción del Decreto 2633/92 con vigencia a partir del 31/12/92, teniendo en cuenta que con anterioridad a dicha fecha sólo se aplicaba sobre los bienes, no teniendo en cuenta a los servicios. Con la sanción de dicho Decreto se considera como exportación de servicios a las locaciones o prestaciones de servicios realizados en el país, cuya utilización o explotación efectiva se realice en el exterior.

Con fecha 20/05/93 la Dirección General Impositiva emite la Circular 1288/93, interpretando el Decreto 2633/92, y estableciendo que en el caso de exportación de servicios, cuando el sujeto del exterior desarrolle actividad en el país, en tal caso no deberá considerarse como exportación de servicios, y por lo tanto queda alcanzado por el gravamen.

La reforma tributaria establecida por la ley 25.063 (B.O. 31/12/98) ha introducido el principio jurisdiccional de aplicación del tributo, generando así un cambio sustancial en la legislación argentina. Con anterioridad a la citada ley, se gravaban solamente aquellas prestaciones de servicios realizadas dentro del territorio de la Nación, quedando fuera del ámbito del gravamen aquellas prestaciones realizadas en el exterior.

Con la vigencia de la ley 25.063 (ley de reforma tributaria) se excluye del ámbito de imposición a las prestaciones de servicios realizadas en el país, pero cuya utilización o explotación efectiva se realice en el exterior (artículo 8º, inciso d). Por su parte, se incluye dentro del ámbito de imposición a las prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se realice dentro del territorio de la Nación, no dependiendo de la ubicación del prestatario, sino por el contrario, del lugar en donde el servicio es aplicado, siempre y cuando los prestatarios de dichos servicios sean responsables inscriptos por otros hechos impositivos.

A su vez, la ley 25.063 introduce una modificación al código aduanero, al considerar a las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, a efectos aduaneros, como si se tratara de mercaderías.

La globalización de la economía, la prevención de la evasión fiscal y la necesidad de los estados de equilibrar su balanza comercial han motivado a las autoridades fiscales de los principales estados a la implementación de un nuevo mecanismo fiscal denominado precios de transferencia. Dicho mecanismo adopta el principio de arm's length, que implica, precio normal de mercado abierto, y en consecuencia, la utilidad o beneficio de una transacción realizada entre compañías vinculadas que involucren a dos o más jurisdicciones fiscales, se considera que cumple con dicho principio, si es igual a la utilidad o beneficio obtenido en una transacción comparable entre partes independientes en circunstancias comparables.

La aplicación de los precios de transferencia en nuestro país, así como en los Estados Unidos, México y la mayoría de los países, siguen las normas establecidas por la

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), incorporadas a su Convenio de Doble Imposición Internacional.

Los precios de transferencia impactan de diversa manera en los países que protegen a las empresas incluidas dentro de su jurisdicción, de manera tal que el incumplimiento del principio de arm's length es castigado en forma desigual, que va desde la inexistencia de penalidades hasta el 100% del impuesto omitido, donde, por ejemplo, en los Estados Unidos y el Reino Unido de la Gran Bretaña, dichos incumplimientos son castigados muy rigurosamente, castigando con mayor rigor a los grandes contribuyentes y teniendo en consideración la cooperación de los mismos. Por su parte, otros países como Italia o Alemania no contemplan penalidades al respecto. Mientras tanto, en nuestro país, todavía no se han adoptado disposiciones respecto a la aplicación específica de penalidades en materia de precios de transferencia, aplicándose al respecto la ley de procedimientos tributarios que sanciona infracciones tributarias.

La aplicación de los precios de transferencia debe realizarse con sumo cuidado, ya que puede generar problemas de doble imposición internacional, debido a que un ajuste de precios en una jurisdicción fiscal genera un ajuste contrapuesto de la base imponible que corresponde a otra jurisdicción fiscal, debido a que los ajustes de precios de transferencia afectan los resultados de las compañías integrantes del grupo económico, pero no al resultado global del mismo. Es por ello, que se requiere un excesivo esfuerzo de las administraciones tributarias a través de acuerdos de intercambio de información entre distintas jurisdicciones fiscales.

Uno de los principales inconvenientes en materia de precios de transferencia es la escasa posibilidad de acceso a precios comparables dentro de las jurisdicciones fiscales de países no incluidos dentro de la Comunidad Europea o los Estados Unidos, es por ello que las legislaciones de aquellos países que cuenten con dicho déficit deben permitir el acceso a comparables extranjeros, debiendo a su vez los estados mantener bases de datos que contengan precios comparables de distintas actividades e industrias, que le permitan a los contribuyentes y a las administraciones tributarias de otros estados poder utilizarlas, realizando los ajustes económicos pertinentes. Por ejemplo, los Estados Unidos mantienen

una base de datos que incluye comparables pertenecientes a gran cantidad de compañías, pero esta a su vez, trae aparejado el riesgo de compañías de primera línea de perder competitividad al divulgarse información relevante imprescindible para su existencia.

Ante la necesidad de cooperación de las administraciones tributarias, los países desarrollados han adoptado los Acuerdos Previos de Precios Anticipados, siendo estos, acuerdos bilaterales o multilaterales, donde una administración tributaria acuerda con otra u otras la revisión de la normativa interna de los estados involucrados y de los convenios de doble imposición internacional respectivos. Este tipo de acuerdos es muy costoso y por lo tanto muy difícil de implementar en países subdesarrollados, debido a que no sólo involucra a la administración tributaria de los estados involucrados, sino también a los Ministerios de economía y de Relaciones Exteriores de dichos Estados.

Durante el transcurso de la última década hemos sido partícipes de trascendentales cambios en materia de comercio internacional, motivados por el surgimiento de innovadoras tecnologías, y por el avance vertiginoso de las telecomunicaciones, que hicieron posible que múltiples compañías, pertenecientes a distintas jurisdicciones, concreten operaciones desde sus respectivas sedes administrativas, mediante la oferta de sus productos, prestaciones de servicios, suministro de información, contratación de sus dependientes, y proveedores, etc.

Es en este marco, que surge a mediados de la década anterior el comercio electrónico como principal medio de sustento del comercio internacional. Esta nueva modalidad de comercio adoptada tanto por economías desarrolladas, como subdesarrolladas, ha producido un quiebre en el derecho tributario, transformando en obsoletos a determinados principios tributarios internacionales, debiendo replantearse el principio de la fuente o territorialidad, y el concepto de establecimiento permanente. Dicho replanteo deberá realizarse en el marco de la O.C.D.E. (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico), como organismo regulador de política tributaria en materia de comercio electrónico.

Por su parte, respecto a la aplicación de nuevos principios tributarios, habrá que tener presente que los mismos no atenten contra los usuarios del comercio electrónico, afectando un principio básico, como lo es el principio de neutralidad.

Mientras tanto, al momento de seleccionarse el presupuesto de hecho, que determine la base imponible respecto al comercio electrónico, habrá que tener en cuenta parámetros que no restrinjan el uso del mismo, no tomando como parámetro la energía eléctrica consumida, que acote el número de usuarios de la red, ya que se estaría prescindiendo de la principal fuente de conocimientos de la humanidad.

Con respecto a la armonización tributaria, será necesario concentrar los esfuerzos de las Administraciones Tributarias en materia de intercambio de información, recaudación y fiscalización, de manera tal de allanar los caminos a la evasión y elusión fiscal. Para ello, habrá que tender a priorizar la colaboración recíproca de los estados, quienes deberán concentrar todos sus esfuerzos en la unificación de criterios de imposición a nivel regional, a los efectos de lograr optimizar los términos del intercambio comercial, a través de precios internacionales competitivos conformados por estructuras impositivas simétricas afectadas por un precario riesgo de elusión y evasión fiscal.

